

VD_OMNI FI.2020.0049 vom 23. Dezember 2020

VD Tribunal cantonal, 2020-12-23, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2020.0049

FR: VD_OMNI FI.2020.0049 du 23 décembre 2020

IT: VD_OMNI FI.2020.0049 del 23 dicembre 2020

Regeste

A. _____, B. _____/Administration cantonale des impôts, Office d'impôt du district du Jura-Nord vaudois, Administration fédérale des contributions | Recours dirigé contre une décision déclarant irrecevable la réclamation déposée hors délai par les recourants. La décision de taxation n'est pas nulle, en l'absence d'attitude arbitraire de l'autorité de taxation. Les recourants ne peuvent se prévaloir d'aucun motif de révision; l'autorité de taxation n'a pas statué en omettant de tenir compte de faits importants et les recourants n'ont pas fait preuve de la diligence requise lors de la notification d'une proposition de règlement et de la taxation en cause. L'erreur qu'ils invoquent étant en outre matérielle, les recourants ne peuvent pas requérir la correction d'erreur de calcul ou de transcription. Recours rejeté. Recours au TF irrecevable car tardif (2C_102/2021 du 3 février 2021).

Erwägungen

E. 1

A teneur de l'art. 140 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11), le contribuable peut s'opposer à la décision sur réclamation de l'autorité de taxation en s'adressant, dans les 30 jours à compter de la notification de la décision attaquée, à une commission de recours indépendante des autorités fiscales. Aux termes de l'art. 199 LI, le recours au Tribunal cantonal s'exerce conformément à la loi sur la procédure administrative. Le recours ayant été interjeté dans la forme prescrite (cf. art. 140 al. 2 LIFD et 79 de la loi cantonale du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative [LPA-VD; BLV 173.36]) et dans le délai légal de trente jours (cf. art. 140 al. 1 LIFD et 95 LPA-VD), il y a lieu d'entrer en matière.

E. 2

a) En procédure juridictionnelle administrative, ne peuvent être examinés et jugés, en principe, que les rapports juridiques à propos desquels l'autorité administrative compétente s'est prononcée préalablement, d'une manière qui la lie sous la forme d'une décision. Dans cette mesure, la décision détermine l'objet de la contestation qui peut être déféré en justice par la voie d'un recours (cf. ATF 144 II 359 consid. 4.3; 134 V 418 consid. 5.2.1; 131 V 164 consid. 2.1). Le juge n'entre donc pas en matière, sauf exception, sur des conclusions qui vont au-delà de l'objet de la contestation (cf. ATF 144 II 359 consid. 4.3; 134 V 418 consid. 5.2.1; arrêt TF 2C_53/2017 du 21 juillet 2017 consid. 5.1). b) L'objet du recours est en l'occurrence limité à la question de savoir si l'autorité intimée a refusé à juste titre d'entrer en matière sur les demandes des recourants tendant, d'une part, à faire constater la nullité des décisions de taxation rendues en relation avec les périodes fiscales 2008 à 2015, d'autre part, à refuser d'entrer en matière sur leur demande de révision, respectivement de rectification de ces décisions. L'objet du litige est ainsi délimité par des questions, traitées dans les décisions de taxation attaquées. Les arguments développés par les recourants en

relation avec le fond du litige, notamment sur le point de déterminer la base imposable, sortent ainsi du cadre du litige et ne seront pas examinés.

E. 3

a) Les tribunaux cantonaux, lorsqu'ils se prononcent sur une question relevant tant de l'impôt fédéral direct que de l'impôt cantonal et communal, comme en l'occurrence, doivent en principe rendre deux décisions - qui peuvent toutefois figurer dans le même arrêt -, l'une pour l'impôt fédéral direct et l'autre pour l'impôt cantonal et communal, avec des motivations séparées et des dispositifs distincts, ou du moins un dispositif distinguant expressément les deux impôts. Cette exigence se justifie par le fait qu'il s'agit d'impôts distincts, qui reviennent à des collectivités différentes et font l'objet de procédures et de taxations séparées (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1, et les références citées). Il y a lieu cependant de relativiser cette jurisprudence lorsque la question juridique à trancher par l'autorité cantonale de dernière instance est réglée de la même façon en droit fédéral et en droit cantonal harmonisé et peut, partant, être soumise à un raisonnement identique. Dans un tel cas, il est admissible de statuer sur le litige par un seul arrêt, sans que le dispositif ne distingue entre les deux catégories d'impôt; encore faut-il que la motivation de l'arrêt permette de saisir clairement que l'arrêt vaut aussi bien pour un impôt que pour l'autre (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1). b) En l'espèce, les questions à trancher sont les mêmes pour les deux catégories d'impôt. La problématique est réglée de manière identique en droit fédéral, en droit harmonisé et en droit cantonal. La cour statuera dès lors en un seul arrêt, sans distinguer entre l'impôt fédéral direct, d'une part, et l'impôt cantonal et communal, d'autre part, comme la jurisprudence qui vient d'être rappelée lui permet de le faire (cf. arrêts FI.2016.0013 du 14 novembre 2017 consid. 3; FI.2015.0069 du 11 juillet 2016 consid. 2; FI.2013.0033 du 8 janvier 2014 consid. 2 et les arrêts citées).

E. 4

a) Le contribuable peut former une réclamation contre la décision de l'autorité de taxation (art. 185 al. 1 1^{ère} phrase in initio LI et art. 132 al. 1 LIFD). La réclamation s'exerce par acte écrit, adressé à l'autorité de taxation dans les trente jours dès la notification de la décision attaquée (art. 186 al. 1 LI; art. 132 al. 1 LIFD). La notification d'une décision est réputée effectuée le jour où l'envoi entre dans la sphère d'influence de son destinataire (ATF 137 III 208 consid. 3.1.2; 118 II 4 2 consid. 3b). Les décisions sont en principe notifiées à leurs destinataires sous pli recommandé ou par acte judiciaire (art. 44 al. 1 LPA-VD). Les délais fixés en jours commencent à courir le lendemain du jour de leur communication ou de l'évènement qui les déclenche; lorsqu'un délai échoit un samedi, un dimanche ou un jour férié, son échéance est reportée au jour ouvrable suivant (art. 19 al. 1 et 2 LPA-VD). Le délai est réputé observé lorsque l'écrit est remis à l'autorité, à un bureau de poste suisse ou à une représentation diplomatique ou consulaire suisse, au plus tard le dernier jour du délai (art. 20 al. 1 LPA-VD; cf. ég. art. 133 al. 1 LIFD). b) En l'espèce, les recourants ne contestent pas avoir dépassé le délai pour déposer une réclamation à l'encontre des décisions de taxation du 22 janvier 2019 relatives aux périodes fiscales 2008 à 2015, de sorte que celles-ci sont désormais entrées en force. Ils ne contestent pas non plus que leur réclamation du 4 septembre 2019, dirigée contre une décision qui leur a été communiquée le 13 juin 2019 par l'autorité de taxation, est tardive. Les recourants ne prétendent en particulier pas que ladite décision ne serait parvenue que tardivement dans leur sphère d'influence. L'autorité intimée était par conséquent en droit de déclarer la réclamation tardive et partant irrecevable, ce que les recourants ne contestent d'ailleurs pas.

Pour ce motif déjà, le recours doit être rejeté. On examinera néanmoins ci-après par surabondance les moyens soulevés par les recourants à l'appui de leur recours.

E. 5

Les recourants invoquent en premier lieu la nullité des décisions de taxation rendues à leur encontre s'agissant des périodes fiscales 2008 à 2015. a) L'annulabilité est la règle, la nullité l'exception. Hormis les cas expressément prévus par la loi, il n'y a lieu d'admettre la nullité qu'à titre exceptionnel, lorsque les circonstances sont telles que le système de l'annulation n'offre manifestement pas la protection nécessaire (arrêt TF 2C_549/2009 du 1^{er} décembre 2009 consid. 4.1). Notamment dans l'intérêt de la sécurité du droit, la nullité d'une décision n'est par ailleurs admise que si le vice dont elle est entachée est particulièrement grave, est manifeste ou du moins facilement décelable. Il faut donc que la constatation de la nullité ne mette pas sérieusement en danger la sécurité du droit (ATF 138 II 501 consid. 3.1 p. 503 s. et les références). Des vices de fond n'entraînent qu'à de très rares exceptions la nullité d'une décision. En matière fiscale, il est ainsi en particulier encore exigé que l'autorité ait arrêté les éléments imposables de façon délibérément arbitraire au détriment du contribuable pour pouvoir admettre la nullité d'une décision de taxation (arrêt TF 2C_720/2018 du 11 septembre 2018 consid. 3.2 et 3.3 ; arrêt FI.2019.0086 du 26 juin 2020 consid. 3b). b) En l'occurrence, les recourants remettent en cause l'appréciation de l'autorité intimée sur le fond. Or, ils avaient une connaissance détaillée des bases de calcul retenues par l'autorité de taxation pour établir leurs revenu et fortune imposables pour chaque année fiscale en cause, de sorte qu'ils pouvaient le cas échéant contester de telles décisions par l'intermédiaire des procédures ordinaires de réclamation, puis de recours. On ne discerne en outre pas que l'autorité de taxation ait agi à leur égard de manière délibérément arbitraire, en étendant la reprise d'impôt aux périodes fiscales 2008 et 2009, alors que la dénonciation spontanée des recourants concernait les périodes fiscales 2010 et suivantes. Le rappel d'impôt peut en effet porter sur une période de dix ans (cf. art. 152 LIFD; art. 208 LI), de sorte que l'inclusion de toutes les périodes fiscales susceptibles de faire l'objet d'une reprise d'impôt dans le cadre de la procédure de contrôle ne dénote pas une attitude arbitraire de l'administration. Aucun motif ne permet donc de constater la nullité des décisions de taxation concernant les périodes fiscales 2008 à 2015.

E. 6

L'autorité intimée a examiné si les recourants pouvaient se prévaloir d'un motif de révision. a) La procédure de révision est une voie de droit extraordinaire qui permet exceptionnellement de remettre en cause une décision entrée en force (cf. notamment arrêts FI.2008.0106 du 27 mai 2009; FI.2004.0017 du 18 juin 2004; FI.1995.0046 du 13 juin 1996). Les conditions de la révision sont définies aux art. 203 LI (cf. également l'art. 51 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes [LHID; RS 642.14]), dont la teneur est la suivante: " 1 Une décision ou un prononcé entré en force peut être révisé en faveur du contribuable, sur sa demande ou d'office : a. lorsque des faits importants ou des preuves concluantes sont découverts; b. lorsque l'autorité qui a statué n'a pas tenu compte de faits importants ou de preuves concluantes qu'elle connaissait ou devait connaître ou qu'elle a violé de quelque autre manière l'une des règles essentielles de la procédure; c. lorsqu'un crime ou un délit a influé sur la décision ou le prononcé. 2 La révision est exclue lorsque le requérant invoque des motifs qu'il aurait déjà pu faire valoir au cours de la procédure ordinaire s'il avait fait preuve de toute la diligence qui pouvait raisonnablement être exigée de lui." Il s'agit des mêmes

motifs que ceux prévus par l'art. 147 LIFD en matière d'impôt fédéral direct. Ces dispositions ouvrent la voie de la révision notamment lorsque le requérant découvre des faits nouveaux importants ou des preuves qu'il n'avait pas pu invoquer dans la procédure de taxation ou de recours. Par fait nouveau, on entend des faits antérieurs à la décision de taxation, mais découverts seulement par la suite (pseudo-nova). Selon l'art. 204 LI (cf. également l'art. 148 LIFD pour ce qui concerne l'impôt fédéral direct), la demande de révision doit être déposée dans les nonante jours qui suivent la découverte du motif de révision, mais au plus tard dans les dix ans dès la notification de la décision ou du prononcé.

b) A teneur des art. 51 al. 2 LHID et 203 al. 2 LI, la révision est exclue lorsque le requérant a invoqué des motifs qu'il aurait déjà pu faire valoir au cours de la procédure ordinaire s'il avait fait preuve de toute la diligence qui pouvait raisonnablement être exigée de lui. En application de l'art. 147 al. 2 LIFD, disposition qui a un contenu similaire à l'art. 203 al. 2 LI, le Tribunal fédéral a relevé qu'il s'agissait là d'une limitation importante à la révision, qui s'explique par le caractère subsidiaire de cette voie de droit et par les exigences de la sécurité du droit (Hugo Casanova/Claude-Emmanuel Dubey, in : Commentaire Romand, Impôt fédéral direct, 2 e éd., Bâle 2017, n. 15 ad art. 147 LIFD). Il faut se montrer strict dans l'obligation de diligence imposée au requérant (cf. arrêt TF 2C_245/2019 du 27 septembre 2019 consid. 5.3; 2C_941/2015 du 9 août 2016 consid. 6.3; 2F_12/2014 du 12 février 2015 consid. 3.1). Une révision est ainsi exclue, si elle est requise en raison d'un manque de connaissances juridiques du contribuable, si elle tend à faire corriger une erreur de droit ou à faire adopter une autre théorie juridique, si elle est demandée par un contribuable qui a violé ses obligations ou qui s'est trompé lors de sa déclaration d'impôt (ATF 111 Ib 209 consid. 1; 98 Ia 568 consid. 5b; TF 2C_941/2015 du 9 août 2016 consid. 6.3; ég. Casanova/Dubey, op. cit., n. 15 a d art. 147 LIFD; arrêts FI.2019.0086 du 26 juin 2020 consid. 4b ; FI.2019.0066 du 22 octobre 2019 [confirmé par arrêt TF 2C_962/2019 du 19 février 2020] consid. 5c; FI.2017.0099 du 25 septembre 2018 consid. 4a).

c) En l'occurrence, les recourants font valoir que l'autorité intimée a retenu à tort que l'immeuble dont ils sont propriétaires au Portugal était habitable. Il ne l'est devenu, selon leurs explications, qu'en fin d'année 2016, ce que le dossier à disposition de l'autorité intimée permettait d'établir. Ils soutiennent en outre que la construction n'a débuté qu'en 2010, élément qui ressortait selon eux clairement du dossier de l'autorité de taxation, de sorte que toute reprise antérieure à 2010 devait être d'emblée exclue. Contrairement à ce que soutiennent les recourants, le dossier à disposition de l'autorité de taxation ne permettait pas de considérer d'emblée que l'immeuble situé au Portugal était inhabitable. On ne voit en particulier pas pour quelle raison, si tel était effectivement le cas, les recourants se seraient dénoncés spontanément en annonçant à l'autorité fiscale détenir depuis 2010 un immeuble à l'étranger dont la valeur se situait entre 50'000 et 200'000 francs. Sur la base de ces éléments, l'autorité de taxation n'avait pas de raison de mettre en doute le caractère habitable de l'immeuble. Contrairement à ce que paraissent prétendre les recourants, un immeuble peut être habitable sans que la construction soit achevée. Quant aux périodes fiscales antérieures à 2010, aucun élément du dossier ne permettait à l'autorité intimée de conclure de manière claire que les recourants n'étaient pas propriétaires du bien avant cette période. Le contraire a d'ailleurs pu être établi ultérieurement, lorsque les recourants ont produit à la demande de l'autorité intimée une copie de l'acte en vertu duquel ils ont acquis la propriété de l'immeuble en cause. Aucune pièce du dossier ne permettait par ailleurs de retenir de manière indiscutable que la situation était différente pour les années 2008 et 2009 que celle qui prévalait dès 2010. On ne saurait, partant, retenir que l'autorité de taxation a

statué sans tenir compte de faits ou de preuves importants qu'elle connaissait. Les recourants ne s'appuient pour le surplus sur aucun fait nouveau, respectivement preuve dont ils n'avaient pas connaissance. Ils ne prétendent pas non plus que l'autorité de taxation aurait violé une règle essentielle de procédure. Les recourants ne contestent de surcroît pas qu'ils n'ont pas accordé toute l'attention requise aux taxations 2008 à 2015, lorsque celles-ci leur ont été notifiées. Ils ont d'une part approuvé par leur signature la proposition de règlement émise par l'autorité de taxation, qui décrit précisément et pour chaque période fiscale litigieuse les éléments repris au titre du revenu et de la fortune. Il leur était alors loisible de contester les décisions de rappel d'impôt émises ultérieurement sur cette base. Les motifs dont se prévalent les recourants pour demander une modification de leurs taxations auraient donc pu et dû être invoqués au cours d'une procédure ordinaire. Pour le surplus, dans la mesure où, comme ils paraissent le faire, les recourants soutiennent avoir été mal conseillés par leur mandataire lors de leur dénonciation spontanée, ils ne peuvent s'en prévaloir à l'appui d'une demande de révision. Dans ce contexte, la voie de la révision est exclue (cf. art. 203 al. 2 LI).

E. 7

Reste à examiner si les recourants peuvent se prévaloir de l'art. 206 LI, respectivement de l'art. 150 LIFD pour ce qui concerne l'impôt fédéral direct, pour obtenir la modification des décisions de taxation entrées en force. a) L'art. 206 al. 1 LI et l'art. 150 al. 1 LIFD prévoient tous deux que " les erreurs de calcul ou de transcription figurant dans une décision ou un prononcé entré en force peuvent, sur demande ou d'office, être corrigées dans les cinq ans qui suivent la notification par l'autorité qui les a commises ". La procédure de rectification visée par ces dispositions doit permettre la correction d'erreurs de rédaction ou de pures fautes de calcul résultant à l'évidence du texte de la décision attaquée. On parle d'erreur de calcul lorsque l'autorité fiscale a commis une erreur dans une opération arithmétique, voire si elle a omis une décimale ou une virgule dans la présentation d'un résultat; de même, on se trouve en présence d'une erreur d'écriture lorsque l'autorité reporte de manière erronée le contenu d'une autre pièce (v., notamment, arrêts FI.2019.0086 du 26 juin 2020 consid. 5a ; FI.2019.066 du 22 octobre 2019 [confirmé par TF 2C_962/2019 du 19 février 2020], consid. 6 ; FI.2007.0006 du 9 octobre 2007). Ces erreurs dites de "chancellerie" doivent être distinguées des erreurs portant sur une appréciation factuelle ou juridique inexacte résultant d'un travail intellectuel, qui doivent être contestées par le biais des voies ordinaires de recours (arrêts TF 2C_596/2012 du 19 mars 2013 consid. 2.4 et 2.5; 2C_519/2011 du 24 février 2012 consid. 3). La rectification vise ainsi les erreurs intervenues dans l'expression de la volonté, soit les erreurs de déclarations, et non les erreurs concernant le contenu de la décision et donc le processus de raisonnement suivi par l'administration, lorsque celle-ci fonde sa décision sur une appréciation incorrecte des faits ou une mauvaise application du droit. Les véritables erreurs de taxation doivent être corrigées par le biais des voies de droit ordinaires et non de la rectification (cf. arrêts TF 2C_962/2019 du 19 février 2020 consid. 6.1 ; 2C_519/2011 du 24 février 2012 consid. 3.4.1 ss). b) En l'espèce, l'éventuelle erreur commise par l'autorité de taxation a trait à l'appréciation des preuves fournies par les recourants. A supposer qu'elle soit établie, cette erreur proviendrait d'une négligence de l'autorité fiscale dans l'établissement des faits déterminants pour l'impôt, qui a entraîné une erreur matérielle et non une erreur de transcription. Or, en vertu de la loi et de la jurisprudence du Tribunal fédéral, l'art. 206 al. 1 LI et l'art. 150 al. 1 LIFD ne sauraient s'appliquer à une erreur matérielle.

E. 8

Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours et à la confirmation de la décision attaquée. Les frais, fixés à 1'000 fr. au vu de la valeur litigieuse (art. 2 al. 1 du Tarif des frais judiciaires et des dépens en matière administrative du 28 avril 2015 [TFJDA; BLV 173.36.5.1]). doivent être mis à la charge des recourants, qui succombent (art. 49 al. 1, 91 et 99 LPA-VD et art. 4 al. 1 TFJDA). Il n'est pas alloué de dépens (art. 55 al. 1, 91 et 99 LPA-VD).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.